



Revista Base (Administração e Contabilidade)  
da UNISINOS

E-ISSN: 1984-8196

cd@unisinos.br

Universidade do Vale do Rio dos Sinos  
Brasil

ZANIEVICZ SILVA, MARCIA; LAVARDA, CARLOS EDUARDO  
ORÇAMENTO EMPRESARIAL: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE PUBLICAÇÕES NACIONAIS E  
INTERNACIONAIS

Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS, vol. 11, núm. 3, julio-septiembre, 2014,  
pp. 179-192

Universidade do Vale do Rio dos Sinos  
São Leopoldo, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=337232427002>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica  
Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal  
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

# ORÇAMENTO EMPRESARIAL: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE PUBLICAÇÕES NACIONAIS E INTERNACIONAIS

*BUSINESS BUDGET: COMPARATIVE STUDY OF NATIONAL AND INTERNATIONAL PUBLICATIONS*

**MARCIA ZANIEVICZ SILVA**  
mzsilva@al.furb.br

**CARLOS EDUARDO LAVARDA**  
clavarda@furb.br

## RESUMO

Motivado pela lacuna existente na abordagem teórica das pesquisas sobre orçamento no país, o artigo objetiva comparar as abordagens utilizadas nos estudos brasileiros e nos internacionais sobre orçamento. O estudo, fundamentado nos conceitos de ciência e no papel da teoria e dos fatos, relata o delineamento das pesquisas e considera que o orçamento, de maneira geral, pode ser percebido como um fenômeno complexo que pode ser investigado a partir de diversas perspectivas teóricas, tais como a econômica, a psicológica e a sociológica. Para operacionalização do estudo, empregam-se técnicas de pesquisa bibliográfica e de análise de conteúdo, tendo como universo de investigação os artigos sobre orçamento publicados na área de administração em: cinco periódicos internacionais; 17 periódicos nacionais classificados pelo Qualis como A2, B1 e B2; e em cinco congressos nacionais classificados como Qualis E1 e E2, em um recorte longitudinal de cinco anos (2006 a 2010), totalizando uma população de 1.456 artigos e uma amostra final de 48 artigos. Como resultado, percebe-se que o tema orçamento, na área contábil, está presente nas pesquisas sob o enfoque de diversas abordagens e que, nos periódicos internacionais, os estudos são em maior quantidade, comparativamente ao volume de publicação nacional. Embora o número de artigos publicados nos congressos brasileiros seja elevado, a publicação definitiva é baixa, fator que pode decorrer da ausência, em muitos dos artigos publicados nos congressos, da triangulação científica – teoria, fato e delineamento. A referida triangulação esteve presente em 100% dos artigos publicados em periódicos e em apenas 22,8% dos artigos apresentados em congressos.

**Palavras-chave:** orçamento, contabilidade gerencial, pesquisa.

## ABSTRACT

Motivated by the theoretical approach gap in local research budget, the article aims to compare the approaches in Brazilian studies on budget with those from international studies. The study, based on the concepts of science and on the role of theory and facts, reports the different research designs and believes that budget, in general, can be perceived as a complex phenomenon and it can be investigated from various theoretical perspectives such as the economic, psychological and sociological ones. In order to carry out the study, techniques on literature research and on content analysis are employed, being the research universe composed by published articles on budget in the area of administration in: 5 international journals, 17

national journals ranked as Qualis A2, B1, and B2 and five national congresses classified as Qualis E1 and E2, in a longitudinal section of five years (2006–2010) adding to a population of 1,456 articles and a final sample of 48 articles. As a result, it is clear that the budget issue in the accounting area is present in the light of various research approaches and that the studies in international journals appear in greater quantity than those observed in national studies. Although the number of articles published in Brazilian congresses is high, the final publication is low, which is a factor that may result from the absence of science triangulation – theory, design, fact – in many articles published in the congresses. The triangulation has appeared in 100% of published articles in journals and only in 22.8% of papers presented in conferences.

**Keywords:** budget, management accounting, research.

## INTRODUÇÃO

Dentre as diversas ferramentas de controle, o orçamento configura-se como um elemento importante na maioria dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG), possui aceitação em diversos níveis organizacionais e sua utilização pode estar vinculada à existência de um planejamento estratégico (Abernethy e Brownell, 1999; Soutes, 2006; Oyadomari *et al.*, 2008).

Do ponto de vista da utilização do orçamento como um componente do processo de planejamento estratégico, a administração o utiliza como uma forma de coordenar e comunicar as prioridades estratégicas e, em conjunto com sistemas de recompensa, é utilizado para facilitar a adesão dos diversos níveis de gestão a essas prioridades (Abernethy e Brownell, 1999).

Pesquisas que abordam o tema orçamento no âmbito internacional são de longa data e perpassam por várias áreas do conhecimento, tais como economia, psicologia, sociologia, administração, e contabilidade. Como ponto de partida, os estudos internacionais, em geral, apoiam-se no trabalho de Argyris (1952) intitulado *The Impact of Budgets on People* e se estendem em uma vasta literatura que, baseados em diferentes teorias, em sua maioria, buscam entender os antecedentes e consequentes do orçamento nos mais diversos ambientes organizacionais (Kyj e Parker, 2008).

Uma característica comum observada nos estudos internacionais é a percepção do orçamento como a ponta de um *iceberg*, uma vez que o tipo de modelo utilizado, o nível de flexibilização de suas metas, a existência em maior ou menor grau de folga orçamentária e a própria existência da prática de utilização do orçamento são resultantes de um complexo ambiente organizacional, como os estudos de Kim (1992), Marginson e Ogden (2005), Efferin e Hopper (2007), Hartmann *et al.* (2010) e Brüggem e Luft (2011).

O que se observa nos estudos internacionais sobre orçamento é uma ênfase na busca de um entendimento sobre o seu papel dentro do contexto organizacional. Na área contábil, de forma específica, os estudos internacionais que tratam do tema analisam-no sob o enfoque de abordagens teóricas, tais como:

teoria da agência, estilo de liderança, assimetria de informação, justiça organizacional, teoria contingencial, dentre outras.

No Brasil, conforme Leite *et al.* (2008), o enfoque da maioria dos estudos sobre orçamento centra-se com maior intensidade nos aspectos operacionais (aplicação). Tal fato pode gerar assimetria de plataforma teórica, comparativamente aos estudos internacionais e culminar em uma baixa aceitação dos artigos em periódicos de maior impacto e reduzir a importância do tema no país, o que remete o estudo à seguinte questão-problema: quais são as principais diferenças existentes entre a abordagem teórica presente nos estudos sobre orçamento no Brasil comparativamente aos estudos internacionais?

Com o intuito de responder a questão-problema, a presente pesquisa tem por objetivo comparar as abordagens teóricas utilizadas nos estudos brasileiros sobre orçamento com as aplicadas em estudos internacionais.

Segundo Lukka (2010), muitos pesquisadores não têm consciência dos pressupostos filosóficos implícitos em suas próprias pesquisas, bem como desconhecem o amplo leque de abordagens metodológicas que podem aplicar. A autora complementa que, ao ser insipiente em relação às próprias bases filosóficas, metodológicas e teóricas, é possível que o pesquisador incorra no risco de ver apenas as árvores e não a floresta inteira.

Dessa forma, acredita-se que os achados aqui relatados possam contribuir com os estudos relacionados à temática de orçamento. Nesse sentido, Lunkes *et al.* (2011) descrevem haver uma carência de estudos que analisam a produção científica relacionada ao tema orçamento e que evidenciar as características da sua produção acadêmica é importante para conhecer o nível de desenvolvimento e de inovação do tema. O artigo contribui também por promover uma reflexão quanto ao alinhamento das pesquisas nacionais às internacionais, assim como indica campos para futuras pesquisas e aponta estratégias metodológicas e teóricas aplicadas em estudos anteriores.

## CIÊNCIA, TEORIAS E FATOS

Para Targino (2000), a ciência e a sociedade se relacionam de forma dinâmica e interativa, pois mudanças sociais são

determinadas pela ciência e, de forma simultânea, a sociedade exige que a ciência se (re)oriente em busca de novos caminhos e novas respostas.

Ainda, segundo Targino (2000), a relação dinâmica entre ciência e sociedade gera cooperação e crises que resultam em avanços e recuos. Tem-se, então, o que a autora chamou de crise dos paradigmas. Teorias são contestadas, revistas e questionadas por sua autossuficiência, por seu absolutismo na busca por uma ciência pluralista, capaz de perceber e respeitar a totalidade dos fenômenos, dentro de uma visão holística.

Em adição, Werneck (2006, p. 179) enfatiza que "o mesmo objeto pode ser analisado de diferentes ângulos, o que leva não a um relativismo, mas à constatação da relatividade do conhecimento".

Para Kerlinger (1980), a ciência desenvolve-se a partir de uma constante inter-relação entre teoria e fato. Para o autor, a ciência tem como propósito básico chegar às teorias, e estas, por vez, constituem-se como tentativas sistemáticas de explicar os vários fenômenos, postulando relações entre o fenômeno a ser explicado e suas variáveis explicativas, que também estão relacionadas entre si de um modo sistemático.

## O PAPEL DA TEORIA

As teorias científicas "são peças essenciais na construção de uma determinada área da ciência, o que em grande parte determina os problemas a investigar, as metodologias a desenvolver e os referenciais para avaliar os resultados da investigação" (Praia *et al.*, 2002, p. 131).

As teorias degeneram-se quando, ao deparar-se com problemas empíricos e conceituais, não forem capazes de ultrapassá-los e, por outro lado, progridem se os evitam e/ou os ultrapassam. Em razão disso, a aceitação de uma teoria depende de sua capacidade de resolver problemas empíricos e evitar disputas conceituais (Praia *et al.*, 2002).

Segundo Goode e Hatt (1979), a teoria, em diversos aspectos, pode ser entendida como um instrumento da ciência, pois define suas principais orientações, define os tipos de dados que devem ser abstraídos, oferece um esquema conceitual pelo qual os fenômenos são sistematizados, classificados e inter-relacionados, resume e prevê os fatos, além de indicar lacunas no conhecimento. A Figura 1 sintetiza essa função.

A partir do escrito por Goode e Hatt (1979), na sequência, é detalhada cada uma das funções descritas na Figura 1.

(a) *Orientação*: restringe a amplitude dos fatos a serem estudados, uma vez que um fenômeno ou objeto pode ser estudado de vários pontos de vista. "cada ciência, cada especialização, dentro de um campo mais amplo, abstrai da realidade, focalizando sua atenção em alguns aspectos de determinados fenômenos e não sobre o todo", nesse sentido, a teoria "ajuda a definir que tipo de fatos são pertinentes" (Goode e Hatt, 1979, p. 14).

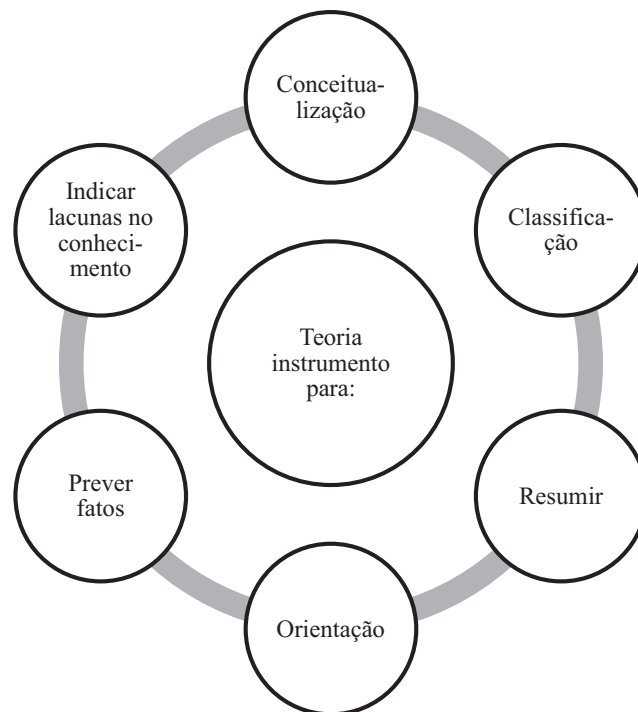


Figura 1 – Teorias como um instrumento.

Figure 1 – Theories as an instrument.

Fonte: adaptado de Goode e Hatt (1979).

(b) *Conceitualização e classificação*: a tarefa de qualquer ciência é desenvolver um sistema de classificação, as estruturas conceituais e o conjunto preciso de definições e termos.

(c) *Resumir*: sumariza sucintamente o que já se sabe sobre o objeto de estudo – fatos. Para Goode e Hatt (1979) os fatos, ao serem resumidos, podem assumir duas categorias: generalizações empíricas e sistemas de inter-relação entre proposições. As generalizações empíricas são representadas pela maioria das tarefas diárias dos cientistas e consistem na adição de dados empíricos. Seu valor está na possibilidade de se obterem relações entre as afirmações. Já o sistema de inter-relação entre proposições pode levar a abandonar antigos sistemas teóricos e a aceitar sistemas mais flexíveis. Em relação a isso, Goode e Hatt (1979, p. 16) enfatizam que "quando desejamos comunicar com bastante precisão ou explicar ideias complexas, os sistemas devem ser explícitos. Para o cientista é importante, então, que essas estruturas de fatos sejam claramente enunciadas".

(d) *Prever fatos*: é extrapolar o conhecido em direção do desconhecido, pois, segundo Goode e Hatt (1979, p. 16-17), "se a teoria resume os atos e estabelece uma uniformidade geral que ultrapassa as observações imediatas, também se torna um meio de prever fatos"

e, ainda, "a teoria desempenha o papel de estabelecer quais fatos devem ser esperados. Estes são para o pesquisador como um grupo de instruções indicando-lhe que dados deveria ser capaz de observar".

(e) *Teoria indica lacunas no conhecimento*: a teoria sugere onde nosso conhecimento é deficiente. Se a teoria resume os fatos conhecidos, prevê fatos ainda não observados, então deve indicar áreas que ainda não foram exploradas, devendo esse tópico, em especial, ser observado pelos pesquisadores que queiram explorar novas possibilidades de estudos.

Conforme descrito por Praia *et al.* (2002), as teorias podem classificar-se como: centrais, fronteiriças e periféricas (Figura 2). As teorias centrais são compostas por teorias sólidas que representam a corrente principal da ciência e para as quais não existem alternativas. As teorias no nível fronteiro pertencem ao corpo de uma disciplina, estão igualmente baseadas em provas científicas sólidas e são reconhecidas. No entanto, possuem ainda anormalidades e, no terceiro nível, têm-se as teorias marginais, especulativas que carecem de comprovação empírica.

Para Praia *et al.* (2002), o debate na comunidade científica centra-se na região das teorias marginais, já que tendem a conter problemas epistemológicos e lutam para posicionarem-se como teorias superiores. Os autores relatam que:

*As teorias centrais e fronteiriças constituem um corpo explicativo para cada uma das disciplinas científicas, funcionando como guias que determinam as restantes*

*atividades científicas. Elas estabelecem as questões a serem objeto de investigação, as metodologias para a experimentação, os critérios para uma possível aceitação (confirmação positiva), refutação (confirmação negativa) ou mesmo podem ser rejeitadas por evidências vindas dos resultados experimentais (re)teorizadas. E interferem também quando se torna necessário encontrar novas orientações teóricas [...] (Praia et al., 2002, p. 134).*

## O PAPEL DOS FATOS

Fatos são considerados como uma observação empiricamente verificável, enquanto a teoria centra-se na relação entre os fatos (Marconi e Lakatos, 2010), no entanto, fatos também produzem teoria, uma vez que eles auxiliam a iniciá-las; conduzem à reformulação de teorias existentes; levam a rejeitar teorias que não são adequadas aos fatos; mudam a focalização e a orientação de teorias; esclarecem e redefine teorias (Goode e Hatt, 1979).

Goode e Hatt (1979) relatam que os fatos conduzem à rejeição e à reformulação de teorias: qualquer teoria deve ajustar-se aos fatos e será rejeitada ou refutada se eles não puderem ser ajustados a sua estrutura. Como pesquisa é uma atividade contínua, a rejeição e a reformulação de teorias tendem a ocorrer de modo simultâneo.

Ainda de acordo com Goode e Hatt (1979, p. 22-23), os fatos redefinem e esclarecem teorias: "os fatos não contradizem a teoria mais antiga; são simplesmente mais complexos e definidos do que as previsões da teoria original, e exigem outras pesquisas sobre o assunto". Portanto, "fatos são um estímulo

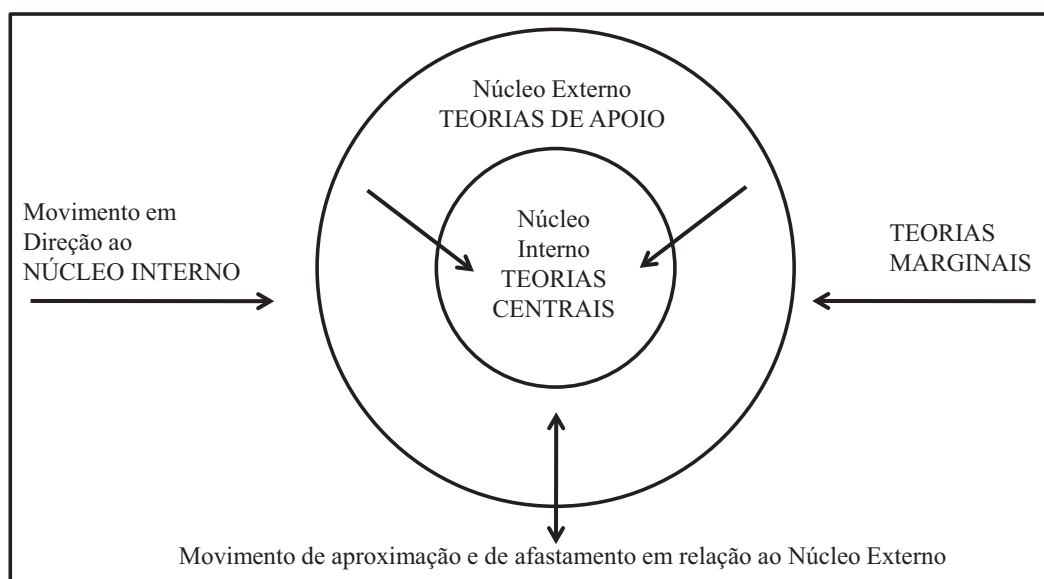


Figura 2 – Hierarquização das teorias científicas.

Figure 2 – Hierarchy of scientific theories.

Fonte: Praia *et al.* (2002).

para a redefinição e esclarecimento de teorias, mesmo quando estas estão de acordo com aquela. Esse processo, por sua vez, conduz à reformulação da teoria e à descoberta de novos fatos" (Goode e Hatt, 1979, p. 22-23).

Com base no exposto, o orçamento, de maneira geral, pode ser percebido como um fenômeno complexo, um fato que pode ser investigado a partir de diversas teorias. Dessa forma, o estudo aceita a visão de Kerlinger (1980, p. 13-14), que afirma: "cada ciência, cada especialização dentro de um campo mais amplo, abstrai da realidade, focalizando sua atenção em alguns aspectos de determinados fenômenos e não sobre todos eles. A teoria, portanto, ajuda a definir que tipos de fatos são pertinentes", pois "a principal função de um sistema teórico é restringir a amplitude dos fatos a serem estudados".

Segundo Ahrens e Chapman (2006), para gerar resultados que sejam de interesse para a comunidade acadêmica de investigação contábil, a pesquisa, especialmente a qualitativa, deve ser capaz de fazer ligações entre a teoria e os resultados, a fim de avaliar o potencial interesse de uma investigação. Nesse sentido, para os autores, questões de pesquisa, teoria e dados têm implicações importantes na maneira como a pesquisa é interpretada, e sua relevância está na maneira como ela contribui para nossa compreensão da contabilidade gerencial. Lukka (2010) afirma que a maior parte das pesquisas em contabilidade geram apenas contribuições marginais dentro do que acredita ser o modelo teórico e metodológico corrente.

## BIBLIOMETRIA

Santos (2003, p. 28-29) postula que:

*[...] a atividade de publicação científica é uma eterna confrontação entre as reflexões intrínsecas do autor e os conhecimentos que ele adquiriu pela leitura dos trabalhos originários dos outros autores. Desta forma, a publicação é o resultado de uma comunicação entre a razão individual e a coletiva. Assim, os pesquisadores, para consolidar suas argumentações, fazem referência aos trabalhos dos outros pesquisadores que, constituem, com esse arranjo, um certo consenso na comunidade científica. Deste fenômeno, pode-se dizer que: existe uma relação entre todos os trabalhos científicos publicados, não sendo possível, no entanto, precisar o tipo de relação: se direta ou indireta, reconhecida ou dissimulada, consciente ou inconsciente, acordada ou não.*

Santos (2003) também observa que o estudo das publicações científicas possibilita vincular conhecimentos e suas estruturas de acordo com as escolas de pensamento existentes, observando-se também sua evolução.

Para que seja possível conhecer, pelo menos em parte, as relações imbricadas na produção e na disseminação do conhecimento, pode-se utilizar leis e padrões desenvolvidos

pela bibliometria, que é definida por Araújo (2006) como uma técnica que, de forma quantitativa, busca estabelecer índices de produção e disseminação do conhecimento. Dentre suas funções, pode contribuir para compreender o passado e potencializar futuras pesquisas (Daim *et al.*, 2006). Isso deriva de sua capacidade de organizar e analisar grande quantidade de dados históricos e contribuir para pesquisadores localizarem padrões, identificarem autores mais prolíficos, áreas temáticas, revistas e instituições que se destacam em determinados temas, autores cujas obras são frequentemente citadas.

Segundo Guedes e Borschiver (2005) e Daim *et al.* (2006), algumas das ferramentas mais utilizadas pela bibliometria são a identificação de autores, coautores, afiliações, palavras-chave, usuários. A bibliometria dispõe de padrões e leis, como a vida média da literatura, a Lei de Lotka, Bradford e Zipf, que contribuem para sua operacionalização.

A vida média da literatura, de acordo com Price (1965), estabelece que periódicos com menos de dois anos possuem menor chance de serem citados em decorrência do tempo necessário para a disseminação do conhecimento; em um oposto, periódicos com mais de 15 anos tendem a ser menos citados por já terem perdido capacidade de influência, exceto produções consideradas como obras clássicas. De acordo com Price (1965), a vida média da literatura concentra-se em 10 anos e, entre 15 e 20 anos, torna-se 'velha'.

A lei de Lotka dedica-se à produtividade dos autores e prediz que, dada uma determinada área do conhecimento, poucos autores produzem muito (a elite de pesquisadores) e muitos autores produzem pouco. A Lei de Lotka prediz que 1/3 da literatura é produzida por 1/10 dos autores mais produtivos, que, em média, cada autor produz 3,5 estudos e que 60% dos autores produzem um único estudo (Price, 1965; Araújo, 2006). Quanto à lei de Bradford, ela tem por finalidade estimar a relevância dos periódicos para determinado tema em dada área do conhecimento, ou seja, busca-se conhecer o núcleo de periódicos relevantes. Periódicos que concentram a maior quantidade de artigos sobre um dado tema, supostamente, são os mais relevantes para aquela área (Guedes e Borschiver, 2005; Araújo, 2006).

Por fim, a Lei de Zipf centra-se na frequência da ocorrência das palavras, uma vez que uma grande frequência de palavras focaliza a representação da informação e sua indexação (Guedes e Borschiver, 2005; Araújo, 2006).

Outra abordagem da bibliometria é a determinação de indicadores de impacto. Os indicadores de impacto quantificam o número de citações recebidas pelos artigos (nominado de número de citações) e pelas revistas (nominado de fator de impacto). O número de citações recebidas em um artigo, de acordo com Silva e Bianchi (2001), é considerado pela comunidade acadêmica como um indicativo da influência que o estudo teve para o desenvolvimento de pesquisas posteriores.

Quanto ao fator de impacto da revista, embora existam diversas formas de mensurar a qualidade de um periódico, o fator de impacto, segundo Rosenstreich e Wooliscroft (2009), é o mais



conhecido. Criado em meados de 1960, ele é publicado anualmente pela *Web of Science* no *Journal Citation Reports* (JCR).

De acordo com Silva e Bianchi (2001) e Rosenstreich e Wooliscroft (2009), o fator de impacto é um indicativo da qualidade do periódico. Seu valor é resultante do cociente entre o número de citações recebidas no ano corrente pelos artigos publicados nos últimos dois anos de edição e a quantidade de artigos publicados naquele período. Cada área de domínio possui seu corpo de periódicos de alto impacto.

## METODOLOGIA

O estudo, quanto à abordagem, é de natureza exploratória, emprega técnicas de análise bibliográfica e análise de conteúdo para sua operacionalização em um recorte longitudinal de cinco anos (período de 2006 a 2010).

O universo da pesquisa abrangeu os cinco periódicos internacionais classificados por Bonner *et al.* (2006) como os mais influentes na área contábil, a saber: *Accounting, Organizations and Society* (AOS) – JCR 1,867; *Contemporary Accounting Research* (CAR) – JCR 1,564; *Journal of Accounting Research* (JAR) – JCR 2,192; *Journal of Accounting and Economics* (JAE) – JCR 3,912; *The Accounting Review* (TAR) – JCR 2,319; periódicos nacionais da área de administração, ciências contábeis e turismo, classificados pelo Qualis como A1, A2, B1 e B2 e congressos nacionais da referida área classificados pelo Qualis como E1, cujos textos completos estão disponíveis em, pelo menos, um dos seguintes locais: Portal de Pesquisa da Capes (Periódicos), sítio dos eventos e Google Acadêmico. A escolha do estrato A1, A2, B1 e B2 justifica-se pela relevância que tais periódicos representam para os pesquisadores que almejam maximizar a pontuação de suas produções acadêmicas, de acordo com os critérios estabelecidos pelo Ministério da Educação do Brasil. Tais periódicos são os que concedem maior pontuação por publicação.

Inicialmente, foram identificados cinco periódicos internacionais, 42 periódicos nacionais e 21 eventos. Para a seleção dos artigos, tendo a Lei de Zipf como base (Araújo, 2006), utilizaram-se as seguintes palavras para busca: orçamento, orçamentário, orçamentária, e *budget*. Tais palavras serviram como filtro para a coleta dos artigos no sítio dos periódicos e congressos estabelecidos pela pesquisa, resultando em um universo de 1.456 artigos.

No momento da coleta dos dados, os artigos localizados foram salvos em pastas nominadas por evento/periódico. Descartaram-se artigos cujos títulos reportavam ao estudo na área pública, uma vez que o escopo da pesquisa centra-se na área privada, bem como aqueles cuja data de publicação estava fora do recorte proposto. Na Tabela 1, têm-se os dados quantitativos relativos a essa fase de coleta de dados. A coluna Artigos Localizados descreve o número de artigos que foram localizados durante a busca (filtrados a partir das palavras de busca), e a coluna Artigos Coletados registra a quantidade de

artigos que foram selecionados como universo de pesquisa, que totalizou 239 artigos.

A partir dos dados disponibilizados na Tabela 1, percebe-se que o universo de pesquisa, nas publicações internacionais investigadas, é superior ao brasileiro, uma vez que 66,9% dos artigos coletados pertencem aos periódicos internacionais, enquanto que, nos periódicos e congressos nacionais, a proporção foi de 6,7% e 26,4%, respectivamente.

A estratificação da amostra inicial, 239 artigos, caracteriza-se como intencional, uma vez que o estudo optou em analisar todos os artigos estratificados na fase de levantamento que se relacionam com o tema orçamento no setor privado. Na sequência do estudo, os artigos classificados como Artigos Localizados, na Tabela 1, foram objeto de análise.

O critério para a análise e a seleção da amostra deu-se pelo acesso a cada um dos artigos por meio do *software* Adobe Reader e a digitação no localizador do referido programa da(s) palavra(s) de busca, a fim de verificar as razões de sua utilização no contexto dos artigos. Nessa etapa da pesquisa, estratificaram-se os artigos nas seguintes categorias quanto ao surgimento das palavras de busca:

- (a) aparece somente em citações (em sua maioria na introdução);
- (b) aparece somente no nome de títulos de obras referenciadas;
- (c) aparece na narrativa de entrevistados pelos pesquisadores;
- (d) a palavra "orçamento" aparece como informação de origem de recursos;
- (e) orçamento no contexto de informação relativa a limite orçamentário em negociação com governo;
- (f) orçamento no contexto de informação relativa a limite orçamentário em negociação com empresas privadas;
- (g) artigo trata sobre desempenho e/ou controle gerencial, e o orçamento, no contexto, aparece como uma ferramenta;
- (h) orçamento aparece como um componente de Alavanca de Controle;
- (i) orçamento, no artigo, aparece como tema principal;
- (j) a palavra "orçamento" aparece no artigo sem, no entanto, reportar-se ao tema;
- (k) orçamento ligado à área pública ou a orçamento de capital;
- (l) bibliométrico ou análise metodológica.

Os resultados estão sintetizados na Tabela 2. Nas colunas, as letras correspondem à codificação acima estabelecida, nas linhas têm-se o nome dos periódicos onde os dados foram coletados e na última linha a quantidade de artigos classificados por categoria.

Na Tabela 2, observa-se que 18% dos artigos analisados foram classificados na coluna J (aparece no artigo sem, no entanto, reportar-se ao tema). A ocorrência de seleção de artigos

**Tabela 1 – Coleta de dados – artigos localizados e artigos coletados.**  
**Table 1 – Data collection – articles located and articles collected.**

Periódico/Congresso	Artigos localizados		Artigos coletados	
	Total	%	Total	%
<i>Accounting, Organizations and Society</i> (AOS)	591	40,6	109	45,6
<i>Accounting, Organizations and Society</i> (CAR)	198	13,6	-	0,0
<i>Journal of Accounting Research</i> (JAR)	50	3,4	24	10,0
<i>Journal of Accounting and Economics</i> (JAE)	66	4,5	21	8,8
The Accounting Review (TAR)	45	3,1	6	2,5
<b>SUBTOTAL</b>	<b>950</b>	<b>65,2</b>	<b>160</b>	<b>66,9</b>
Estudos Avançados (USP)	1	0,1	1	0,4
Estudos Econômicos (USP)	7	0,5	2	0,8
Gestão & Produção (UFSCAR)	1	0,1	1	0,4
Nova Economia (UFMG)	2	0,1	1	0,4
Organizações & Sociedade	6	0,4	1	0,4
Pesquisa e Planejamento Econômico	18	1,2	0	0,0
Psicologia em Estudo	1	0,1	0	0,0
RAC – Eletrônica e Impressa	4	0,3	4	1,7
RAE – Eletrônica e Impressa	1	0,1	1	0,4
RAM (Mackenzie)	2	0,1	1	0,4
RAUSP-e	11	1,8	1	0,4
Revista ANPEC	230	15,8	0	0,0
Revista Brasileira de Ciências Sociais	2	0,1	0	0,0
Revista Brasileira de Economia	4	0,3	0	0,0
Revista Contabilidade & Finanças	1	0,1	1	0,4
Revista de Economia Contemporânea	3	0,2	0	0,0
Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação	3	0,2	2	0,8
<b>SUBTOTAL</b>	<b>297</b>	<b>20,4</b>	<b>16</b>	<b>6,7</b>
Congresso ANPCONT	4	0,3	5	2,1
Congresso Brasileiro de Custos	151	10,4	37	15,5
CONTECSI	10	0,7	10	4,2
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	19	1,3	4	1,7
EnANPAD, EnADI, EnEO	25	1,7	7	2,9
<b>SUBTOTAL</b>	<b>209</b>	<b>14,4</b>	<b>63</b>	<b>26,4</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.456</b>	<b>100,0</b>	<b>239</b>	<b>100,0</b>

**Nota:** Nos periódicos Classificados como A1 não foram localizados artigos nacionais sobre o tema, bem como nos periódicos *Brazilian Business Review*, *Cadernos Ebape*, *Ciência da Informação*, *Comportamento Organizacional e Gestão*, *Economia e Sociedade*, *Economia Global e Gestão*, *Educação e Pesquisa*, *Estudos de Sociologia (Recife)*, *Estudos de Sociologia (São Paulo)*, *Informação & Sociedade*, *Perspectiva*, *Pesquisa Operacional*, *Produção*, *Pro-Posições*, *Psicologia e Sociedade*, *Psicologia Política*, *Psicologia: Ciência e Profissão*, *Revista Brasileira de Finanças*, *READ* e, nos congressos EnEPQ, 3Es, EnGPR, ENE, não foram localizados artigos contendo as palavras de busca utilizadas na pesquisa. A revista *Estudos de Sociologia (Recife)* e a *Revista de Econometria* não foram localizadas e, nas revistas *Ser Social* e *CAR*, o acesso, dentro do escopo adotado pela pesquisa, não foi possível.

**Fonte:** dados da pesquisa.



Tabela 2 – Etapa de classificação da amostra, de acordo com o conteúdo.

Table 2 – Sample classification stage according to content.

Periódico/Congresso	Categorias												Soma
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	
AOS	27	23	7	2	2	3	22	1	7	12	1	2	109
JAR	2	7	-	-	-	-	2	-	-	12	1	-	24
JAÉ	2	2	-	-	-	-	-	-	-	15	-	2	21
TAR	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	4	-	6
Estudos Avançados (USP)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1
Estudos Econômicos (USP)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	2
Gestão & Produção (UFSCAR)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1
Nova Economia (UFMG)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1
Organizações & Sociedade	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1
RAC – Eletrônica e Imprensa	-	-	-	-	-	-	1	-	1	-	2	-	4
RAE – Eletrônica e Imprensa	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1
RAM (Mackenzie)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1
RAUSP-e	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	1
Revista Cont. & Finanças	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1
Rev. Gestão da Tec. Sist. de Inf.	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	-	2
Congresso ANPCONT	-	-	-	-	-	-	-	-	3	-	-	2	5
Congresso Bras. de Custos	-	1	-	-	-	-	10	-	25	-	1	-	37
CONTECSI	-	-	1	-	-	1	4	-	2	1	1	-	10
Congresso USP de Contr. e Cont	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	2	-	4
EnANPAD	-	-	-	-	-	-	1	-	2	-	1	-	4
EnaDi	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	-	2
EnEO	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1
<b>TOTAL</b>	<b>31</b>	<b>33</b>	<b>8</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>40</b>	<b>2</b>	<b>48</b>	<b>44</b>	<b>18</b>	<b>7</b>	<b>239</b>
<b>Percentual em relação ao total</b>	<b>13%</b>	<b>14%</b>	<b>3%</b>	<b>1%</b>	<b>1%</b>	<b>2%</b>	<b>17%</b>	<b>1%</b>	<b>20%</b>	<b>18%</b>	<b>7%</b>	<b>3%</b>	<b>100%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

que não se reportam ao tema decorreu da amplitude dada pelo sistema de busca que não se restringiu especificamente ao tema orçamento, e sim, a todos artigos que continham a palavra orçamento. Outra inferência feita, a partir dos dados contidos nas colunas A (aparece somente em citações – em sua maioria na introdução) e B (aparece somente no nome de títulos de obras referenciadas), da Tabela 2, é que nos artigos internacionais, houve um contingente de autores que apoiaram suas pesquisas em estudos anteriores que tratavam sobre orçamento, utilizando-os para investigar outros temas de interesse da contabilidade. Tal procedimento é condizente com o relato de Goode e Hatt (1979) que os fatos ao contribuem para redefinir e esclarecer teorias permitem também, a reformulação de teorias e a descoberta de novos fatos.

Outra observação inferida durante a fase de coleta dos dados, descrita na Tabela 2, diz respeito ao fato de o tema orçamento estar presente em diversos estudos que abordam questões relativas ao desempenho organizacional e ao controle gerencial, em que este participa como uma ferramenta de gestão.

Por meio dos procedimentos metodológicos descritos, foi possível estabelecer a amostra final de pesquisa, que é composta pelos artigos classificados na coluna I (Orçamento, no artigo, aparece como tema principal), em destaque na Tabela 2, ou seja: nove artigos internacionais, três oriundos de periódicos nacionais e 36, de congressos nacionais.

A Tabela 3 detalha a participação absoluta e relativa da amostra, segregada por nome de periódicos e de congressos e o número final da amostra (48 artigos).

Tabela 3 – Amostra por periódico.

Table 3 – Sample per journal.

Periódico/Congresso	F	f
AOS	7	15%
TAR	2	4%
Organizações & Sociedade	1	2%
RAC – Eletrônica e Impressa	1	2%
Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação	1	2%
Congresso ANPCONT	3	6%
Congresso Brasileiro de Custos	25	53%
CONTECSI	2	4%
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	2	4%
EnANPAD	2	4%
EnaDi	1	2%
EnEO	1	2%
<b>TOTAL</b>	<b>48</b>	<b>100%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 3, é possível verificar que, em relação aos periódicos, a revista internacional com maior quantidade de publicações sobre o tema é a AOS e que, nas revistas nacionais, comparativamente às internacionais, o tema não apresenta uma publicação expressiva. No que se refere aos congressos, o Congresso Brasileiro de Custos é o que possui maior aderência em relação à publicação e representa 53% de todos os artigos analisados.

A análise da amostra deu-se pela leitura dos itens: Título, Autores, Origem da publicação, Resumo, Metodologia, Análise dos dados e Conclusão, objetivando identificar os seguintes tópicos: autor(es); título; periódico de origem; objetivo; justificativa; método; abordagem teórica; resultados.

## ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados está focada nas seguintes evidências: número de autores por artigo; quantidade de publicação por autor; delineamento metodológico das pesquisas; abordagem dos estudos de caso e análise quanto à perspectiva teórica adotada pelas pesquisas.

## NÚMERO DE AUTORES POR ARTIGO

Na Tabela 4, evidencia-se que houve a ocorrência de 148 autores que publicaram pesquisas sobre orçamento e que a maioria das publicações contém dois autores, seguida de publicações com três e quatro autores por artigo. Em relação aos periódicos internacionais, no período e nos periódicos

analisados, não houve publicação de mais de um artigo por autor, o que, nesse caso, pode significar que as pesquisas sobre orçamento, em tais periódicos, têm sido influenciadas por diversos pesquisadores.

Ainda, em relação à Tabela 4, quanto aos artigos divulgados em congressos, é possível observar que a maior concentração está entre dois, três e quatro autores. Outra característica específica, nas publicações de congressos, foi a ocorrência de mais de uma publicação por autor. Nesse sentido, a Tabela 5, adicionalmente, apresenta a frequência de publicação por autor presente nos artigos publicados nos congressos nacionais.

Pode-se inferir, em razão do número de publicações por autores (Tabela 5), que, na amostra analisada, dos 115 pesquisadores que publicaram em congressos, 84,3% publicaram um único artigo, bem como que quatro pesquisadores publicaram três ou mais artigos. Tais pesquisadores são, em ordem alfabética: Almeida, L.B.; Cordeiro Filho, J.B.; Lavar da, C.E.F.; e Lima Filho, R.N.

Ao aplicar a Lei de Lotka, no caso das publicações em periódicos nacionais e internacionais, não foi localizado mais de um artigo publicado por autor. No tocante aos congressos, embora tenha sido possível evidenciar que quatro pesquisadores se destacam, por socializarem três ou mais artigos, as evidências coletadas indicam que a produção acadêmica sobre o tema ainda não se enquadra nos pressupostos da Lei de Lotka.

Pelos parâmetros da Lei de Lotka, 60% dos autores deveriam produzir um único artigo, mas, no estudo, esse percentual é de 87% (somando-se congressos e periódicos), sugerindo que, embora existam alguns autores de maior destaque na área,

Tabela 4 – Número de autores por artigo.  
Table 4 – Number of authors per article.

Artigos publicados em:	Número de autores					Total de autores
	1	2	3	4	5 ou mais autores	
Periódico Internacional	-	4	4	1	-	26*
Periódico Nacional	-	2	1	-	-	7*
Congresso nacional	5	15	10	15	4	115
TOTAL	5	21	15	16	4	148

Nota: (\*) Não houve produção de mais de um artigo por autor.  
Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 5 – Quantidade de publicação por autor em Congressos.  
Table 5 – Quantity of publications by author in Congresses.

Congressos Nacionais	Quantidade de artigos									
	1		2		3		4		Total	
	F	f	F	f	F	f	F	f	F	f
Quantidade de autores	97	84,3%	14	12,2%	3	2,6%	1	0,9%	115	100%

Fonte: dados da pesquisa.

no conjunto de revistas e congressos analisados, eles não se enquadram como os mais produtivos. Esses dados sugerem que, para o tema orçamento empresarial, no contexto da amostra analisada, não é possível estabelecer uma elite produtiva.

Os resultados obtidos são condizentes com os achados de outras pesquisas. Cruz *et al.* (2011) concluem, em seu estudo, que muitos autores consideram a socialização em congresso com um fim e não como um processo de aprimoramento do estudo para resultar em uma publicação definitiva. Espejo *et al.* (2013), ao investigar publicações em periódicos, constatam que 46% dos artigos não haviam sido socializados em congressos, índice considerado elevado pelos autores.

## DELINEAMENTO DAS PESQUISAS

Em razão dos objetivos do presente estudo, na sequência, apresenta-se a classificação dos artigos analisados, com base no delineamento proposto por Gil (2009): bibliográfico, documental, pesquisa experimental, levantamento, estudo de campo e estudo de caso.

Com base na Tabela 6, levando-se em consideração a proporção em relação ao total de artigos analisados, nos periódicos internacionais, há um equilíbrio entre pesquisas experimentais, de levantamento e estudo de caso. Dos três artigos publicados, dois (66,7%) eram estudos de caso e um era estudo de campo. Já nos congressos, existe uma leve preferência por estudos de caso seguidos de pesquisas de levantamento.

A predominância dos estudos de caso na amostra analisada converge com Gil (2009), quando o autor relata que, nas ciências sociais, ocorre o uso frequente de estudos de caso e que tais pesquisas têm por objetivo explorar situações reais cujos limites não estão claramente definidos; descrever o contexto em que ocorre determinada investigação; explicar variáveis em situações em que o levantamento ou o experimento não pode ser utilizado.

Na sequência, em razão da classificação do estudo de caso ser a metodologia mais frequente adotada nos artigos, investigou-se o tipo de enfoque de tais pesquisas, segregando os estudos de caso em: aplicação de um modelo de orçamento; análise de comportamento; descrição da utilização do orçamento como ferramenta de gestão; teórico-empírico; descrição do processo de implementação do orçamento. Os resultados estão sintetizados na Tabela 7.

Na Tabela 7, observa-se que as pesquisas baseadas em estudos de caso publicadas em periódicos concentram-se exclusivamente na análise do comportamento dos atores em relação ao uso do orçamento, diferentemente da ênfase dada nos congressos, cujo enfoque predominante é a aplicação de modelos e a análise do orçamento como ferramenta de gestão. Pode-se inferir que, em relação aos periódicos nacionais, as pesquisas classificadas como estudo de caso estão alinhadas com as publicadas em periódicos internacionais, que as publicações em periódicos tendem a rejeitar estudos de aplicação e que, até o momento, deram ênfase somente para estudos de casos com enfoque comportamental.

Tabela 6 – Delineamento metodológico das pesquisas.  
Table 6 – Methodological outline of research studies.

Origem	Periódico Internacional		Periódico Nacional		Congresso nacional		Total	
	F	f	F	f	F	f	F	f
Bibliográfico	1	11,1%	-	-	3	8,4%	4	8,3%
Documental	-	-	-	-	-	-	-	-
Experimento	3	33,3%	-	-	4	11,1%	7	14,6%
Levantamento (survey)	2	22,3%	-	-	12	33,3%	14	29,2%
Estudo de campo	-	-	1	33,3%	-	-	1	2,1%
Estudo de caso	3	33,3%	2	66,7%	17	47,2%	22	45,8%
<b>TOTAL</b>	<b>9</b>	<b>100%</b>	<b>3</b>	<b>100%</b>	<b>36</b>	<b>100,0%</b>	<b>48</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 7 – Abordagem dos estudos de caso.  
Table 7 – Case studies approaches.

Origem	Periódico internacional		Periódico nacional		Congresso nacional		Total	
	F	f	F	f	F	f	F	f
Aplicar um modelo de orçamento	-	-	-	-	5	29%	5	23%
Análise do comportamento	3	100%	2	100%	3	18%	8	36%
Orçamento como ferramenta de gestão	-	-	-	-	5	29%	5	23%
Teórico-empírico	-	-	-	-	2	12%	2	9%
Processo de implantação do orçamento	-	-	-	-	2	12%	2	9%
<b>TOTAL</b>	<b>3</b>	<b>100%</b>	<b>2</b>	<b>100%</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Na sequência, investigou-se o delineamento teórico presente na amostra. Para tanto, utilizou-se a segregação descrita no estudo de Frezatti *et al.* (2010) a partir de Covalski *et al.* (2006), segundo o qual as pesquisas sobre orçamento são abordadas à luz de três perspectivas: econômica, psicológica, sociológica. Com o intuito de esclarecer a abordagem de cada uma dessas perspectivas, Frezatti *et al.* (2010, p. 195, grifo dos autores) descrevem:

*A perspectiva econômica estuda o valor das práticas orçamentárias para acionistas e empregados fundamentada na teoria da agência, sob a premissa da racionalidade econômica. Os esforços para desenvolver trabalhos voltados para o aperfeiçoamento de modelos e otimização de resultados são claramente enquadrados nesta abordagem. A perspectiva psicológica estuda os efeitos das práticas orçamentárias nos indivíduos, bem como o impacto do comportamento humano nas mesmas. Fundamenta-se na relação precípua entre o superior*

*e seus subordinados, sob a premissa da racionalidade limitada. A perspectiva sociológica estuda a prática orçamentária em um contexto social de troca e barganha de poder, predominantemente, sob as premissas das teorias da contingência, da configuração e institucional. Alguns temas compreendem a competição e colaboração entre os indivíduos e grupos, bem como o efeito do ambiente nas práticas orçamentárias.*

Tendo como base a classificação em perspectiva econômica, psicológica e social, a Tabela 8 descreve o resultado obtido por meio da análise das pesquisas que declararam utilizar teorias específicas para a realização dos estudos.

É possível inferir, a partir da Tabela 8, que a diferença existente entre os artigos publicados nos periódicos nacionais e internacionais e os divulgados nos congressos dá-se, possivelmente, em razão da baixa aderência desses estudos às perspectivas teóricas, pois, em relação à amostra analisada, todos os estudos publicados em periódicos tenderam a buscar

Tabela 8 – Análise quanto à perspectiva teórica.  
Table 8 – Analysis about the theoretical perspective.

Perspectiva teórica	Periódicos				Congresso		Total	
	Internacional		Nacional					
	F	f	F	f	F	f	F	f
Sociológica	3	33,3%	2	66,7%	2	5,6%	7	14,6%
Psicológica	4	44,5%	-	0,0%	3	8,3%	7	14,6%
Econômica	-	0,0%	-	0,0%	1	2,8%	1	2,1%
Social/Psicológica	1	11,1%	1	33,3%	2	5,6%	4	8,3%
Social/Econômica	1	11,1%	-	0,0%	-	0,0%	1	2,1%
Psicológica/Econômica	-	0,0%	-	0,0%	-	0,0%	-	0,0%
Nenhuma	-	0,0%	-	0,0%	28	77,8%	28	58,3%
TOTAL	9	100%	3	100%	36	100%	48	100%

Fonte: dados da pesquisa.

explicações em teorias econômicas e comportamentais, inclusive com a aplicação simultânea de dois enfoques distintos, e, nos congressos, apenas 22% (8 artigos).

O estudo de um fenômeno (orçamento) por meio de diversas perspectivas teóricas, o que, na visão de Goode e Hatt (1979) contribui para focar o objeto de estudo por diversos ângulos, possibilita complementar, confirmar teorias, apontar lacunas e ainda permite a investigação empírica de teorias periféricas que ainda não estão consolidadas para os estudos dos fenômenos da contabilidade.

Adicionalmente, conforme Tabela 8, 58,3% dos artigos analisados não foram investigados à luz de teorias, sendo todos em congressos nacionais. Ao desvincular os estudos empíricos dos pressupostos teóricos, perde-se a oportunidade de consolidar o corpo teórico na área de contabilidade gerencial, tampouco se permite que o movimento necessário de amadurecimento de teorias fronteiriças, citado por Praia *et al.* (2002), seja consolidado.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou analisar as abordagens teóricas utilizadas nos estudos brasileiros sobre orçamento, comparativamente às abordagens aplicadas em estudos internacionais.

De maneira geral, percebe-se que o tema orçamento está presente nas publicações e socializações de pesquisas na área contábil com diversas abordagens e que, nos periódicos internacionais, encontra-se em maior quantidade, comparativamente aos estudos nacionais.

Também é possível inferir que, a partir da análise realizada, no Brasil, embora o número de artigos publicados em congressos seja elevado, aparentemente, os estudos socia-

lizados não representam temas centrais de pesquisa para a maioria dos seus autores. Tal afirmação pode ser confirmada pelo grande número de pesquisadores que, no período e na amostra investigada, socializou um único artigo sobre o tema (83,5% dos autores). Em uma área consolidada, de acordo com Price (1965) e Araújo (2006), tal percentual deveria ser em torno de 60%. O elevado número de autores ocasionais, em parte, pode explicar o baixo número de publicação nos periódicos nacionais.

Partindo-se do pressuposto que a publicação em congressos faz parte do processo de construção e aprimoramento de uma pesquisa e que o passo seguinte seria sua socialização definitiva por meio da publicação em periódicos (Borba e Murcia, 2006), outro fator que pode explicar o baixo número de publicações sobre o tema, nos periódicos brasileiros, é a ausência, em muitos dos artigos publicados nos congressos, da triangulação científica: Teoria, Fato e Delineamento. A constatação da falta de relacionamento entre teoria, fato e delineamento nas produções sobre orçamento já estava presente nas conclusões de Leite *et al.* (2008), quando investigou as teses e dissertações brasileiras sobre o tema. Após as análises dos referidos autores, percebe-se que tal constatação é confirmada para os artigos de congressos nacionais, entretanto, nos periódicos, observou-se a triangulação em todos os artigos analisados.

A ausência da triangulação, nos artigos socializados nos congressos, não contribui com o que Goode e Hatt (1979) defendem quando relatam que fatos empíricos, ao serem confrontados com teorias, contribuem para mudar a focalização, a orientação para esclarecer e redefinir teorias e até mesmo auxiliar no início de uma nova teoria, o que leva, segundo os autores, ao surgimento de novos fatos. Ainda, sob os aspectos da relação teoria e fatos nas ciências sociais, tendo-se por base os conceitos de Kerlinger (1980) e Targino (2000) e,

especificamente, os estudos qualitativos em contabilidade gerencial (Ahrens e Chapman, 2006), verifica-se que os estudos sobre orçamento que não buscam uma relação dinâmica entre ciência e sociedade (teoria e fato) deixam de contribuir com o aprimoramento da ciência. Nas palavras de Ahrens e Chapman (2006), a contribuição dos estudos qualitativos em contabilidade gerencial dá-se a partir da definição de como formas específicas de uma dada teoria contribui para a compreensão da contabilidade gerencial.

Como recomendação, acredita-se que o tema orçamento aplicado a empresas privadas, no Brasil, ainda é pouco explorado e que pesquisas que visem analisar os antecedentes e consequentes das práticas orçamentárias, a partir de diferentes perspectivas teóricas, possam, a exemplo do que foi visto nos periódicos internacionais, alcançar destaque e elevar a qualidade dos estudos produzidos no país. Futuras pesquisas podem estudar o uso do orçamento a partir da perspectiva combinada de teorias. Recomenda-se a realização de novos estudos bibliométricos com a ampliação da amostra da pesquisa e do recorte longitudinal para investigar o comportamento no volume de artigos publicados/socializados, o comportamento da elite produtora, o uso de teorias para apoiar os estudos socializados em congressos e a taxa de ocorrência de publicação definitiva.

## REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M.A.; BROWNELL, P. 1999. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 59(24):189-204. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00059-2](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00059-2)
- AHRENS, T.; CHAPMAN, C.S. 2006. Doing qualitative weld research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8):819-841. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.007>
- ARAÚJO, C.A. 2006. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. *Em Questão*, 12(1):11-32.
- ARGYRIS, C. 1952. *The Impact of Budgets on People*. Ithaca, Cornell University, School of Business and Public Administration, 33 p.
- BONNER, S.E.; HESFORD, J.W.; VAN DER STEDE, W.A.; YOUNG, S.M. 2006. The most influential journals in academic accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 31(7):663-685. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2005.06.003>
- BORBA, J.A.; MURCIA, F.D. 2006. Oportunidades para pesquisa e publicação em contabilidade: um estudo preliminar sobre as revistas acadêmicas de Língua inglesa do portal de periódicos da Capes. *Brazilian Business Review*, 3(1):88-103.
- BRÜGGEN, A.; LUFT, J. 2011. Capital rationing, competition, and misrepresentation in budget forecasts. *Accounting, Organizations and Society*, 36(7):399-411. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2011.05.002>
- COVALESKI, M.; EVANS, J.H.; LUFT, J.; SHIELDS, M.D. 2006. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2:587-624. [http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02006-2](http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02006-2)
- CRUZ, A.P.C.; MACHADO, E.A.; MARTINS, G.A.; ROCHA, W. 2011. Da pesquisa em construção à publicação definitiva – conversão da produção científica no campo da contabilidade (2001-2010). In: Congresso Brasileiro de Controladoria e Contabilidade, 11, São Paulo, 2011. *Anais...* São Paulo, p. 1-16.
- DAIM, T.U.; RUEDA, G.; MARTIN, H.; GERDSRI, P. 2006. Forecasting emerging technologies: Use of bibliometrics and patent analysis. *Technological Forecasting & Social Change*, 73(8):981-1012. <http://dx.doi.org/10.1016/j.techfore.2006.04.004>
- EFFERIN, S.A.; HOPPER, T. 2007. Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company. *Accounting, Organizations and Society*, 32(3):223-262. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.009>
- ESPEJO, M.M.S.B.; AZEVEDO, S.U.; TROMBELLI, R.O.; VOESE, S.B. 2013. O mercado acadêmico contábil brasileiro: uma análise do cenário a partir das práticas de publicação e avaliação por pares. *Revista Universo Contábil*, 9(4):6-28. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2013428>
- FREZATTI, F.; RELVAS, T.R.S.; JUNQUEIRA, E.; NASCIMENTO, A.R.; OY-ADOMARI, J.C. 2010. Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(2):190-216.
- GIL, A.C. 2009. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6ª ed., São Paulo, Atlas, 200 p.
- GOODE, W.J.; HATT, P.K. 1979. *Métodos em pesquisa social*. 7ª ed., São Paulo, Editora Nacional, 488 p.
- GUEDES, V.L.; BORSCHIVER, S. 2005. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: CINFORM - Encontro Nacional de Ciência da Informação, 6, Salvador, 2005. *Anais...* Salvador, p. 1-18.
- HARTMANN, F.; NARANJO-GIL, D.; PEREGO, P. 2010. The effects of leadership styles and use of performance measures on managerial work-related attitudes. *European Accounting Review*, 2(19):275-310. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180903384601>
- KERLINGER, F.N. 1980. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo, Editora Pedagógica e Universitária, 378 p.
- KIM, D. 1992. Risk preferences in participative budgeting. *The Accounting Review*, 64(2):303-318.
- KYJ, L.; PARKER, R. 2008. Antecedents of budget participation: leadership style, information asymmetry, and evaluative use of budget. *ABACUS*, 44(4):423-442. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6281.2008.00270.x>
- LEITE, R.M.; CHEROBIM, A.P.M.; SILVA, H. de F.N.; BUFREM, L.S. 2008. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 19(47):56-72.
- LUKKA, K. 2010. The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21(2):110-115. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.002>
- LUNKES, R.J.; FELIU, V.M.R.; ROSA, F.S. 2011. Pesquisa sobre orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 7(3):112-132. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2011325>



- MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. 2010. *Fundamentos de metodologia científica*. 7ª ed., São Paulo, Atlas, 297 p.
- MARGINSON, D.; OGDEN, S. 2005. Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviors. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5):435-456.  
<http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2004.05.004>
- OYADOMARI, J.C.; MENDONÇA NETO, O.R.; CARDOSO, R.L.; LIMA, M.P.L. 2008. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2):55-70.
- PRAIA, J.F.; CACHAPUZ, A.F.C.; GIL-PEREZ, D. 2002. Problema, teoria e observação em ciência: para uma reorientação epistemológica da educação em ciência. *Ciência & Educação*, 8(1):127-145.
- PRICE, D.J.S. 1965. Networks of scientific paper. *Science*, 149(3683): 510-515. <http://dx.doi.org/10.1126/science.149.3683.510>
- ROSENSTREICH, D.; WOOLISCROFT, B. 2009. Measuring the impact of accounting journals using Google Scholar and the g-index. *The British Accounting Review*, 41(4):227-239.  
<http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2009.10.002>
- SANTOS, R.N.M. 2003. Produção científica: por que medir? O que medir? *Revista digital de Biblioteconomia e Ciência da Informação*, 1(1):22-38.
- SILVA, J.A.; BIANCHI, M.L.P. 2001. Cientometria: a métrica da ciência. *Paidéia*, 11(21):5-10.
- SOUTES, D.O. 2006. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. São Paulo, SP. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, 116 p.
- TARGINO, M.G. 2000. Comunicação científica: uma revisão de seus elementos básicos. *Informação & Sociedade*, 10(2):71-98.
- WERNECK, V.R. 2006. Sobre o processo de construção do conhecimento: o papel do ensino e da pesquisa. *Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação*, 15(51):173-196.

Submitted on March 20, 2012

Accepted on April 1, 2014

**MARCIA ZANIEVICZ SILVA**

Universidade Regional de Blumenau  
Rua Antônio da Veiga, 140, Bairro Victor Konder  
89012-900, Blumenau, SC, Brasil

**CARLOS EDUARDO LAVARDA**

Universidade Regional de Blumenau  
Rua Antônio da Veiga, 140, Bairro Victor Konder  
89012-900, Blumenau, SC, Brasil